jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1993/8/5 93/14/0110

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.08.1993

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §37;
AVG §45 Abs2;
AVG §46;
BAO §115;
BAO §166;
BAO §167 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;
EStG 1972 §27 Abs2 Z3;
LiebhabereiV;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des A in L, vertreten durch Dr. V, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 27. April 1993, Zl. 12/3/3-BK/Pu-1993, betreffend Einkommensteuer 1984 bis 1987,

Spruch

den Beschluß gefaßt: Hinsichtlich des Jahres 1987 wird die Beschwerde zurückgewiesen;

und zu Recht erkannt:

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger und aus selbständiger Arbeit bezog,

erklärte für diesen Zeitraum auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (1984 bis 1986 Werbungskostenüberschüsse von S 51.599,--, S 5.612,--, S 4.115,--; 1987 einen Einnahmenüberschuß von S 1.800,--). Diese stammten aus einer von ihm 1984 erworbenen echten stillen Beteiligung von S 50.000,-- an einer GmbH, die Werberechte gekauft und von deren Anschaffungskosten gemäß § 8 EStG 1972 im selben Jahr eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen hatte. Es handelt sich dabei um das Beteiligungsmodell, das dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juni 1993, 93/14/0086, zu entnehmen ist. Wie in dem dieser Beschwerdesache zugrundeliegenden Fall anerkannte die belangte Behörde auch dem Beschwerdeführer gegenüber die Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung, die der Beschwerdeführer 1987 unter Gebrauchnahme von einem schon anläßlich des Erwerbes gemachten Anbot zu 60 % - jedoch nicht um die darin genannten 70 % des Nominales, sondern um 67,5 % hievon - verkauft hat, mit der Begründung nicht, der Beschwerdeführer habe die Beteiligung nicht in der Absicht erworben, aus dieser einen steuerlichen Gesamtüberschuß zu erzielen; er habe die Beteiligung nur bis zu der schon im Prospekt angebotenen Abtretung an den liechtensteinischen Rechtsträger eingehen wollen, nämlich bis 31. März 1988. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre kein Totalüberschuß zu erzielen gewesen, zumal der Veräußerungserlös ebenso wie der Steuervorteil nicht zu den steuerbaren Einnahmen zählten. Auf die erwähnte Absicht schloß die belangte Behörde aus dem Gesamtbild, das sich aus zahlreichen Umständen ergäbe, nämlich aus dem garantierten Übernahmeangebot eines bereits bekannten Erwerbers zu einem festen Preis, der günstigen Gesamtrendite innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nur bei Annahme dieses Anbotes unter Berücksichtigung der Steuerersparnis, der Zustimmung des Geschäftsherrn zu diesem Übernahmeanbot bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung, der Angaben im Prospekt, der die Möglichkeit, die Beteiligung über den erwähnten Zeitraum hinaus zu behalten, mit keiner Ertragsvorschau beworben habe, während er die zeitlich begrenzte Beteiligung detailliert mit allen steuerlichen Aspekten samt Liquiditätsrechnung und einer Berücksichtigung der Steuerersparnis nach Grenzsteuersätzen beworben habe. Der Beschwerdeführer habe die Beteiligung zur Gänze durch einen Kredit finanziert, sodaß durch die anteiligen Zinsen von 9 % p.a. für drei Jahre mit einer zusätzlichen Verschlechterung des steuerlichen Ergebnisses zu rechnen gewesen sei. Daran vermöge die gänzliche Tilgung des Kredites im Jahr 1987 nichts zu ändern. Diese vorzeitige Tilgung sei auf Grund einer Empfehlung erfolgt, um in den Folgejahren durch Wegfall der Zinsen keinen Hinweis auf Liebhaberei zu liefern. Wegen des Scheiterns des Geschäftsherrn seien die echten stillen Beteiligungen spätestens mit Ende 1986 grundsätzlich unverkäuflich und somit wertlos gewesen. Der Verbleib mit 40 % in der stillen Beteiligung sei vom Treuhänder mit der Begründung empfohlen worden, dies sei aus steuerlicher Sicht deshalb von großem Vorteil, weil seiner Erfahrung nach von den Finanzämtern immer wieder versucht werde, stille Beteiligungen mit einer garantierten Abschichtung unter dem Gesichtspunkt der "Gesamtgewinnbetrachtung" zu beurteilen, was bei der gewählten Vorgangsweise wegen der weiterbestehenden Gesellschafterstellung nicht möglich sei. Außerdem ging die belangte Behörde davon aus, daß die Unterhaltungsbranche besonders risikoreich sei, was schließlich in Verbindung mit offensichtlicher Unterkapitalisierung und Managementfehlern binnen Kürze die Insolvenz herbeigeführt habe.

Die belangte Behörde glaubte daher auch im vorliegenden Fall dem Beschwerdeführer nicht, er hätte die Beteiligung auf zehn Jahre behalten wollen und sei zum Verkauf an den liechtensteinischen Rechtsträger im Jahr 1987 nur durch die nicht vorhersehbaren Schwierigkeiten des Geschäftsherrn genötigt worden.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf Anerkennung der Einkunftsquelle und der in diesem Zusammenhang angefallenen "Verluste (einschließlich Beratungs- und Werbekosten)" verletzt, behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb Bescheidaufhebung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Hinsichtlich des Jahres 1987 führt der Beschwerdeführer aus, daß er durch die Nichtbesteuerung positiver Einkünfte von S 1.800,-- im Rahmen des Beschwerdepunktes nicht in seinen Rechten verletzt sei. Aus dieser Erklärung ist zu entnehmen, daß er den Beschwerdepunkt nur in der Versagung des Verlustausgleiches erblickt.

Dem Beschwerdeführer ist daher darin beizupflichten, daß eine Verletzung in diesem Recht im Hinblick auf den behaupteten Einnahmenüberschuß dieses Jahres unmöglich ist. Die Beschwerde war daher insofern wegen Rechtsverletzungsunmöglichkeit gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen.

Zur meritorischen Erledigung der Beschwerde hinsichtlich der übrigen Jahre des Streitzeitraumes wird auf die Ausführungen in dem bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juni 1993 hingewiesen.

Anders als in diesem Beschwerdefall behauptet der Beschwerdeführer, schon nach drei Jahren wäre ein Totalüberschuß vorgelegen, weil der Veräußerungspreis für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit mitzuberücksichtigen sei, dies ungeachtet des Umstandes, daß eine Versteuerung der Einnahmen aus dem Veräußerungspreis im Hinblick auf den Erwerb der Beteiligung vor dem 1. Jänner 1985 nicht in Betracht komme.

Die Unrichtigkeit dieser Meinung wurde in der im Erkenntnis vom 22. Juni 1993 zitierten Vorjudikatur dargelegt (vgl. hiezu im übrigen auch P. 8.1. des DE zur LiebhabereiV, AÖF 1990/187).

Der belangten Behörde ist beizupflichten, daß die Liebhabereiverordnung auf den Beschwerdefall nicht anzuwenden ist. Die Richtigkeit dieser Ansicht wird durch den Beschwerdeführer nicht widerlegt, sondern lediglich auf Amtshaftungsansprüche des Beschwerdeführers aus der verzögerten Erledigung der Berufung hingewiesen.

Der Beschwerdeführer irrt aber, wenn er meint, die Liebhabereiverordnung oder die Judikatur zur Auslegung des Begriffes der Einkünfte wären in der Frage der Liebhaberei (der Einkunftsquelleneigenschaft) gesetzwidrig, wenn sie nicht zum selben Ergebnis gelangten. Dabei übersieht er den stufenweisen Aufbau der Rechtsordnung und den Determinierungsspielraum der Organe der Vollziehung - sowohl bei Erlassung individueller als auch bei Erlassung genereller Verwaltungsakte -, der sich aus dem Wesen unbestimmter, der Auslegung im Rahmen des möglichen Wortsinnes zugänglicher Gesetzesbegriffe ergibt (vgl. Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts7, 212 f).

Der Beschwerdeführer irrt auch, wenn er meint, unter Anwendung der Liebhabereiverordnung hätte die belangte Behörde zu einem für ihn günstigeren Bescheid gelangen müssen. Auch nach dieser Verordnung hätte sich aus der Tatsache, daß die Tätigkeit des Geschäftsherrn keine Liebhaberei war, nicht ergeben, daß die echte stille Beteiligung des Beschwerdeführers eine Einkunftsquelle ist. Beurteilungseinheit bei den Überschußeinkünften, zu denen die Einkünfte aus Kapitalvermögen gehören, ist nämlich (auch) nach der Liebhabereiverordnung die einzelne Einkunftsquelle (vgl. P. 2.2.2. DE zur LiebhabereiV). Die erwähnte Verordnung hätte aber auch keine Grundlage für eine "unwiderlegbare Vermutung" des Vorliegens von Anlaufverlusten in den ersten drei Kalenderjahren geboten, und zwar selbst nicht bei zeitlich begrenzten Beteiligungen im Rahmen einer Mitunternehmerschaft (vgl. P. 21.4.2. DE zur LiebhabereiV), also schon gar nicht bei Überschußeinkünften aus Kapitalvermögen. Eine zeitlich begrenzte Beteiligung liegt nicht nur vor, wenn das Beteiligungsverhältnis befristet eingegangen wird, sondern schon dann, wenn mit dem Ausscheiden vor einem Gesamtüberschuß zu rechnen ist (vgl. Quantschnigg, Kommentar zum DE zur LiebhabereiV, ÖStZ 1990, 156).

Soweit der Beschwerdeführer davon ausgeht, er sei 1987 nur infolge widriger Umstände - also entgegen seiner Absicht, die Beteiligung über zehn Jahre zu behalten - (teilweise) ausgeschieden, setzt er sich mit dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt in Widerspruch. Laut diesem hat der Beschwerdeführer die Beteiligung von vornherein nur in der Absicht erworben, sie lediglich bis zum Zeitpunkt des Übernahmeangebots des liechtensteinischen Rechtsträgers zu behalten. Da schon die von der belangten Behörde festgestellte Planung des Beschwerdeführers beim Erwerb der Beteiligung keinen Gesamtüberschuß bis zu der beabsichtigten Annahme des schon anläßlich des Erwerbes der Beteiligung erhaltenen Übernahmeangebotes erlaubte, kommt dem Umstand, daß der Beschwerdeführer wegen der schlechten wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens und in Befolgung des festgestellten Ratschlages des Treuhänders, 60 % der Anteile sogar noch im Verhältnis zum seinerzeitigen Anbot vorzeitig verkaufte und den wertlosen Rest behielt, keine Bedeutung für die Überschußerzielungsabsicht mehr zu. Zu dieser Zeit war nämlich schon wegen des Mißerfolges des Geschäftsherrn die Erzielung eines Gesamtüberschusses jedenfalls ausgeschlossen. Auch die Planänderung konnte daher zu keinem Gesamtüberschuß mehr führen. Soweit der Beschwerdeführer seinen Ausführungen nicht diesen Sachverhalt zugrundelegt, sind diese unter dem Beschwerdegrund inhaltlicher Rechtswidrigkeit im Hinblick auf § 41 VwGG nicht dem Gesetz gemäß ausgeführt und gehen daher ins Leere.

Hat der Beschwerdeführer, wie von der belangten Behörde festgestellt, die Beteiligung von vornherein in der Absicht erworben, diese nach dreieinhalb Jahren entsprechend dem ursprünglichen Anbot zu veräußern, so ist es für die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft nicht mehr entscheidend, ob ein stiller Teilhaber, der nicht diese Absicht hatte,

sondern die Beteiligung über zehn Jahre behalten wollte, von diesem Vorhaben infolge der Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Geschäftsherrn Abstand genommen und seine Beteiligung veräußert hätte.

Die belangte Behörde macht dem Beschwerdeführer daher auch nicht sein Wahlrecht aus der echten stillen Beteiligung streitig, nach drei Jahren zu verkaufen oder die Beteiligung aufrecht zu erhalten, weil sie festgestellt hat, daß der Beschwerdeführer sich bereits von Anbeginn für die erste Variante entschieden hatte, die zweite also gar nicht wählen wollte.

Wie im eingangs zitierten Beschwerdefall ist für das Schicksal der Beschwerde daher lediglich ausschlaggebend, ob die belangte Behörde den geschilderten Sachverhalt auf Grund der Ergebnisse ihres Ermittlungsverfahrens feststellen durfte, sie also die Ermittlungsergebnisse nicht auf relevant gesetzwidrige Weise gewonnen hat und sie die Ermittlungsergebnisse in dem ihr durch § 167 Abs. 2 BAO vorgegebenen, für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachprüfbaren Rahmen, gewürdigt hat.

Der Beschwerde ist nicht entnehmbar, daß die belangte Behörde im Ermittlungsverfahren für den angefochtenen Bescheid wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat.

Der Beschwerdeführer macht der belangten Behörde zu Unrecht den Vorwurf, diese sei von einer im Gesetz nicht vorgesehenen Umkehr der Beweislast ausgegangen. Eine solche Prämisse kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden. Da die Absichten einer Person innere Vorgänge betreffen, auf die aus äußeren Umständen zu schließen ist, durfte sich die belangte Behörde aber sehr wohl auf die Mitwirkung des Beschwerdeführers im Verfahren verlassen, um dessen Absichten, die er mit dem Erwerb der Beteiligung verfolgte, zu ergründen. Der Beschwerdeführer führt keine Umstände an, die er der belangten Behörde im Verfahren vorgetragen habe oder vorgetragen hätte, die die Behörde von der Absicht des Beschwerdeführers hätten überzeugen müssen, die echte stille Beteiligung in der Absicht erworben zu haben, sie auf zehn Jahre zu behalten oder die Wahl zwischen dem Übernahmsanbot und dem Verbleib in der stillen Gesellschaft erst später - etwa im Zeitpunkt, der für die Übernahme vorgesehen war, oder im Zeitpunkt der Kenntnisnahme vom wirtschaftlichen Versagen des Geschäftsherrn - zu treffen.

Daß die belangte Behörde auf Grund der von ihr aufgezählten Umstände und dem sich nach diesen bietenden Gesamtbild - bei sonstiger Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung - nicht zur Feststellung gelangen durfte, der Beschwerdeführer habe die Beteiligung in der Absicht erworben, diese entsprechend dem schon bei ihrem Erwerb vorliegenden Angebot nach dreieinhalb Jahren zu verkaufen, legt die Beschwerde nicht konkretisiert dar. Die von der belangten Behörde für ihre Beweiswürdigung gegebene Begründung ist keine "inhaltsleere Floskel". Auf Grund des Schwergewichtes der Prospektangaben, die ein Verlustabschreibungsmodell darlegten, und der durch die Beschwerde unwidersprochen gelassenen Feststellung der Risikogeneigtheit des Vorhabens des Geschäftsherrn durfte die belangte Behörde davon ausgehen, daß die Erwerber stiller Beteiligungen dem Anreiz der Übernahmsvariante nach etwa 3 1/2 Jahren von vornherein mit ihren Absichten folgten. Ausnahmen hievon hätten einer überzeugenden Begründung bedurft, die der Beschwerdeführer für sich nicht aufgezeigt hat. Daß der Prospekt eine vergleichbar verlockende Renditeberechnung für den Fall einer Beteiligung von zehn Jahren aufgewiesen hätte, behauptet auch der Beschwerdeführer nicht. Die Erwähnung der Möglichkeit einer Beteiligung für die Dauer von zehn Jahren im Prospekt ändert nichts daran, daß die Beteiligung primär als Verlustabschreibungsmodell im Zusammenhang mit dem kurzfristigen Übernahmeanbot beworben wurde.

Dem Argument des Beschwerdeführers, der Erwerb von Teilschuldverschreibungen mit steuerfreiem Ertrag gemäß § 27 Abs. 5 EStG 1972 (in der Beschwerde unrichtig: 1988) hätte einen höheren Ertrag gebracht, ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit der höheren Rendite von 1 bis 2 % der kurzfristigen echten stillen Beteiligung, sollte diese als Einkunftsquelle Anerkennung finden, mit der von § 27 Abs. 5 EStG 1972 geforderten mittleren Laufzeit i.S.d. § 107 Abs. 1 von mindestens acht Jahren und mit dem liquiditätsmäßigen Vorteil entgegengetreten. Eine Unschlüssigkeit dieser Begründung ist nicht erkennbar.

Die belangte Behörde hat daher die der freien Beweiswürdigung gesetzten Grenzen nicht verletzt und solcherart den Sachverhalt festgestellt, für den nach der Gesamtheit der zu Tage getretenen Umstände die größte Wahrscheinlichkeit sprach.

Die Beschwerde enthält kein Vorbringen, dem eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung entnehmbar wäre.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen ließ, daß die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde - wie im Fall des eingangs zitierten Erkenntnisses - gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung im übrigen als unbegründet abzuweisen.

Schlagworte

Beweismittel Sachverhalt Beweiswürdigung freie Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140110.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at